

企業予算の機能展開

吉 村 文 雄

1. はじめに

企業予算とコントロール・システムの関係, とりわけ企業のコントロール・システムの展開のなかで予算をどのように位置づけるかという問題をめぐる近年の諸議論は, 単に技術論的・組織論的な視点を提示するだけでなく, 環境条件や企業文化を視野に入れた視角から展開しているのが特徴的である。そこには, パーソナリティー・システムとしての認知構造と動機過程, コミュニケーション構造, システム分化と環境との関係などの問題を企業予算の機能展開と関係づけてとらえるという視点によりながら, むしろ管理会計論の再構成にかかわる議論を深化させる展開がみられる。それ故に, そこでの考察は, 対象を企業予算におく観点からなされたものであっても, 管理会計の技法的特性や機能的展開の把握を可能にするであろう。本稿で, 企業予算に視点をあてるのは, それが経営管理に貢献する計数的手段であるだけでなく, 経営管理組織の調整に可能性を与える期待システムを担う技法と認識されていることにある⁽¹⁾。企業予算が, 計数的手段として, つねに技術と組織に支えられて体系づけられるとしても, そのような企業予算の役割期待は, 企業予算それ自体に技術的・組織的特性を浸透させることで充足されるものでなく, 企業予算の機能展開の可能性をも追求することによって, 保証されると解されなければならないからである。そのさい, 企業予算は, 経営組織における特定の目的のために役立つ計数的手段と観念されるであろうが, 後でみるように, 目的それ自体は各管理者の行動を通じて実現するものと認識されるから, そこでの目的達成の行為は, そのような経営管理活動におけるコミュニ

ケーション的行為とパーソナリティー・期待の表現との相互関係など、とりわけ社会的関係に依存するものと解されることになり、企業予算の側は、それ自体の機能展開を可能にするような社会的形態への適応を要求されることになるといわなければならない。そうでなければ、企業予算は影響力の行使も自己変革もなしえないことになるからである。その場合、問題は、企業予算としての手段的機能と経営管理との相補関係において生ずる社会的な行動様式の傾向にある。そのような行動様式は、一般に目的志向的な行動であるが、経営管理の主体的な期待に拘束されない行動の傾向を示すこともあるであろう。そのことは、目的の形成・表現に対するコントロールの不可避性およびそれ故に認識されるコントロールの限界にかかわる問題性を提供する。以下では、それらの問題を企業予算の機能分析との関連においてとりあげることにする。

ところで、そのような問題を意識的に提示している議論に、E.G. Flamholtz および S. Kerr のそれがある。そこでの議論は、企業予算とコントロールの関係だけでなく、そうした関係枠に関連して会計のシステムの位置と機能についての解釈規範を方向づけている。以下では、それらの所説が予算管理の再構成のために援用できるのか、その可能性を吟味することにしたい。

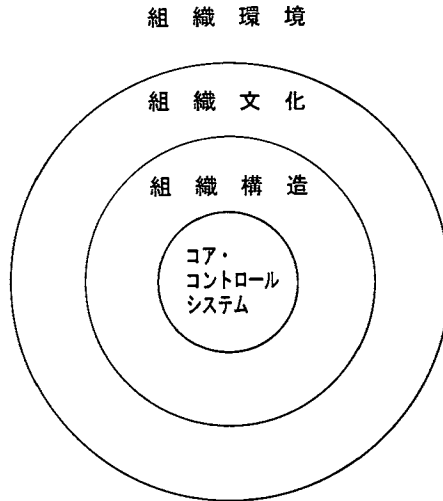
2. 組織コントロールの展開 —— E.G. Flamholtz の所説から ——

企業予算の機能側面を論ずる予算管理論は、一般に予算計画および予算統制という過程区分の認識にもとづいて、企業予算の構造と機能との関係把握を志向する議論を展開してきた。だが、そこには、予算管理とそれを構成する諸要素との相互関係が必ずしも整合的にとらえられていないという問題があった。問題状況は、経営管理における意識的な活動とその活動のために利用される計数的手段としての企業予算との相互関係が整序的に把握されていないことにある。そのような状況をもたらしている一つの原因は、コントロール・システムと予算システムとの関係についての論理が錯綜していることにあるといえる。たとえば、W.J. Bruns = J.H. Waterhouse が「予算は財務計画 (financial plans) であり、各個人または各セグメントの業績を指揮し

(directing) 評価するための基礎を提供する⁽²⁾と予算を定義するとき、そこには計数的手段としての予算と経営管理過程としての指揮・評価との関係が明確に表出されているが、コントロール・システムと予算とを関係づける明確な文脈が示されていないといえる。しかし、他の箇所において、「予算は、分権化され構造化された組織、あるいは集権化された組織のいずれにおいてもコントロールの手段として利用されるであろう⁽³⁾」と説くとともに、「コントロール・システムは象徴的には組織の構造において管理者に委譲した責任に適う測度と技法 (techniques) を統合する⁽⁴⁾」と述べているので、コントロールと企業予算の関係が目的-手段の関係としてとらえられていると解することはできるが、予算が手段として、いかなる具体的な目的にどのように利用されるのかを把握することはできない⁽⁵⁾。経営組織におけるコントロールのシステム要素を、それ自体の周縁的要素と切り離して論理的に認識することは可能であるとしても、経営組織における行動目的が現実にも多重的に構成されるということを前提して考察するのであれば⁽⁶⁾、経営組織のコントロールは、目的関連的な機能をもつものと認識してとらえられなければならないであろう。たとえば、R.H. Anderson が、コントロールは三つの要素からなるとみて、目的設定、実績測定、修正措置というコントロールの三つの構成要素を示すとき、コントロールは精密に形成された目的・目標をもつということが明らかになる⁽⁷⁾。コントロールがもつこのような役割を、ここではコントロールの目的形成機能と呼ぶことにする。以下では、そのようなコントロールと企業予算の手段的機能との関係をみていくことにする。

Flamholtz は、経営組織におけるコントロールをシステム論に依拠して分析する。その場合、コントロールの個システムには境界が設定されることになる。そのことは、たとえば、「予算システムは、コントロール・システムと等価ではない。それ故に、予算統制システム (budgetary control system) という用語法を、学術上、使用すべきでない⁽⁸⁾」と説くところに端的にあらわれている。しかしながら、そこではむしろ、コントロール・システムのなかに予算システムを位置づけることによって具現化する問題の諸相が提起されていることに注目すべきであろう。Flamholtz は、図表 1 および図表 2 を示すことによってこの問題にアプローチしている。以下では、Flamholtz の所

図表1 組織コントロール・システムのモデル



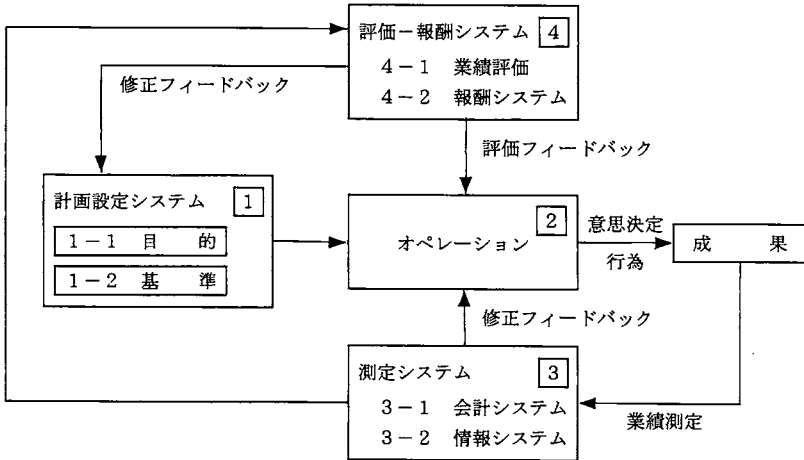
出所：E.G. Flamholtz “Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2/3, p. 155.

説の内容を検討することになるが、初めに組織コントロールのシステム要素について説明しておかなければならない。

コア・コントロール・システム (core control system) は、サイバネティックス構造からなるもので、四つのサブシステムとそれらを相互に関係づけるフィードフォワードとフィードバックのループをもつ。中間の円周部分は、組織構造をあらわし、組織のルールとルール相互の関係からなるもので、外側の円周部分は、組織文化をあらわし、組織の価値システム、信念、仮象、および実体の特性である規範的思考法などを含むものとされている。一連の同心円としてあらわされるそれらのコントロール・システムは組織環境によって侵食されるという特性を有する。このように、図式的に提示された組織コントロール・システムは、多重的な構成内容をなしている。そのことを認めたいので、その内容に立ち入って説明するとつぎのようになる。

同心円の中心部分にあたるコア・コントロール・システムは、計画設定、測定、評価－報酬の各機能と実体的経営活動としてのオペレーションとを統

図表2 コア・コントロール・システムのモデル



出所：E.G. Flamholts, *op. cit.*, 155.

合する組織過程からなる。そのような組織過程の開始点に位置づけられるのが計画設定職能であり、組織ならびに成員の諸目的を設定し、かつ、それらの目的を達成するための手段を決定する過程と規定される。ここにいる目的は、一定の行為範囲（performance area）（市場、製品、人員、財務成果など）において達成したい事柄に言及する陳述のことである。これに対して、基準（standards）は、所定の目的を達成するために必要な目標の希求水準をあらわす。したがって、目的は基準よりも上位にある概念となる。その関係を Flamholtz は、PepsiCo, Inc. の事例によって明らかにしている。つまり、「PepsiCo の財務目的は、満足正味資産利益率を獲得することとし、一定年度の業績基準は、18%の税引前 RoI とする⁽⁹⁾」というようにである。

つぎに、測定職能は、「組織行動と業績の諸側面をあらわすために数値を割り当てる過程であり」⁽¹⁰⁾、そのシステムは、財務・経營業績の価値測度とかかわる会計システムのほかに、非財務的測度を含む情報システムからなる。

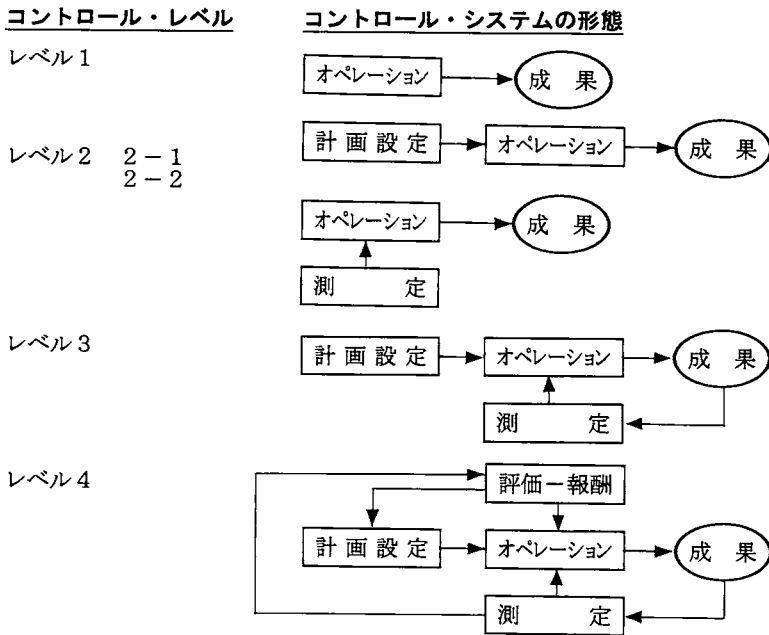
評価報酬職能は、業績評価のほかに外的報酬管理を取り扱う。

Flamholtz によれば、上述のような計画設定システムと測定システムによって形成された境界秩序をもつシステムが予算システムにあたるので、予算シ

システムには、その周縁的過程としての評価報酬システムが含まれないことになる。そのことは、予算システムが創り出すコントロールの性能に制約が伴うということを意味するであろう。なぜなら、その制約を質的なものととらえることもできるが、Flamholtz は、コントロールを変数としてとらえ、その視点からコントロールの総量をコントロール・システム要素によって組み立てられた形態の関数と規定するからである。その規定にしたがって、各種のコントロール・レベルを、一定の内容をもつ形態ごとに対称的に指定し、以下に示す図表3をそれらの関係として設定する。レベル1のタイプは、企業家企業や小企業の形態において多くみられるタイプであり、このレベルでは、管理職能と執行活動が未分化の状態にある。管理職能と執行活動の分化は、レベル2のタイプからみることができる。レベル2のタイプに属する組織は、執行過程のほかに一つの管理システムあるいは測定システムのいずれかをもつ。したがって、会計システムは、このレベルから登場する。レベル3は、計画設定、執行および測定の各システムからなるので、予算過程はこのレベルに対応するであろう。レベル4は、コア・コントロール・システムを構成する基本的要素のすべてを含む。このタイプは、自立した有機的連関構造をあらわしている点に特徴がある。筆者の問題関心からすれば、予算管理はこのタイプに対応するとみることができる。そうであれば、予算システムは、コントロール・システムの全体的構成の主要部分を占めるので、評価報酬要素との相互関係をつけることによって、予算管理の総体的構造の編成プロセスに貢献しうるといわなければならない。この点については、後で説明することになる。

以上のように、さまざまなコントロール・タイプをもつコア・コントロール・システムは、それ自体動態的であるが、コア・コントロール・システムを構成する各システム要素も組織構造や組織文化との関連において動態性をもつ。また、組織構造は、各種の組織型をあらわすものとして認識することが可能であるから、各々の組織型は、それに対応するコントロール過程に貢献するものとみることができる。したがって、組織構造の選択は、経営戦略そのものをあらわすことがある。図表1に関して、組織構造は、その外側に位置づけられている組織文化の影響をうけると規定しているのは、そのこと

図表3 コントロール・システムの形態とレベル



出所：E.G. Flamholtz, *op. cit.*, p. 157.

を意味するであろう。

Flamholtz は、組織文化を、組織成員が共有してもつことによって、組織成員の思考や行為に浸透していく価値、信念、社会的基準のセットと定義する。この定義によれば、組織文化は、その他のコントロール構成要素の性格を規定するという影響力をもつものと認識されることになるので、組織コントロール・システムを設計するための展開起点に位置づけられることになる。その意味で、計画設定システムの枠組みは、組織文化と調和的でなければならぬし、測定システムも、同様に、組織の文化や構造と密接に結びつくものでなければならない。また、組織文化それ自体は、ある構想と結びついて形成されることもあり、その意味では、経営意思決定の成果として具象的に表現することができるものであるから、コントロールそれ自体と同様に扱うことが可能になり、変数とみなすこともできる。Flamholtz によれば、この

ような組織文化は、組織構造のあり方を規定し、つぎに、コア・コントロール・システムの性格を制御するものである。組織構造とコア・コントロール・システムは、組織文化と矛盾しないようにデザインされなければならない。ここでの問題関心と関連させていえば、「コア・コントロール・システムの実際のデザイン過程それ自体は、組織における文化的変化の伝達手段として用いられうる⁽¹¹⁾」ということであるので、予算システムについても同様のことが指摘されなければならない。そこで、このような三層構成の組織コントロール・システムのもとに予算システムがどのように整合的な枠組みをもつ構造として構築されるべきかが、ここでの問題となる。Flamholtz は、大規模企業、中規模企業、小規模企業と企業をその規模別にタイプ分けし、各タイプに適合すると思われる会社として1社を選択し、各社についてのフィールド調査を行い、上述の課題の解明にアプローチするために、調査結果を分析しその成果を紹介している。その調査結果についての報告では、上述での考察を裏書きするような内容を提供している。つまり、予算システムと会計システムは、ともに総体的なコントロール・システムあるいはコントロール構造とみなすことができないということがその一つである。そのことは、予算システムと会計システムは、それぞれにコントロール・システムの一つの構成要素であり、そこにはシステムとしての境界設定がみられるということを意味する。もう一つは、予算システムと会計システムは、公式的なコントロール・システムと相互の関係にあるだけでなく、組織コントロール・システムの一翼をになう組織文化がそのシステムに及ぼす一方的な影響力をもつということを明らかにしたことである。そこで、組織関係を基礎において予算システムをデザインするときに、三層構成の組織コントロール・システムにおけるそのような諸関係を重視しなければならないというのが Flamholtz の主張である。それ故に、予算システムのデザインをマネジメント・コントロールの視点と関係づけて把握するような近年の諸論考を、そのまま受け容れるようでは不十分であるということになる⁽¹²⁾。このように、Flamholtz の所説は、組織内部を構成する相互依存的関係とコンティンジェンシー要因との結びつきを重視するものであるが、その理論的貢献はマネジメント・コントロール論に立論の基礎をもつような企業予算論に固有な論理的欠陥を明らかにし

たことにあるといえる。

2. 動機づけの一般化と予算管理 —— S. Kerr の見解に関連して ——

Kerr は, Flamholtz の所説に関連して, 主に組織成員の認知構造と動機過程に対して彼自身がもつ分析視角から批判的に検討し, そのうえで組織に関するコントロール・システム概念の再構成の問題について論究している。その場合, Flamholtz が説くコントロールの概念を俎上にのせ, それを二重的視角から分析する。

Flamholtz は, コントロールそれ自体を人間の組織では不可避の自然的形態と規定し, こうした視点からコントロールの問題を組織と結びつけて論じる。そして, コントロールを「組織目的を結果的に達成するように行動する人々の期待に影響を及ぼすためにとられる諸行為あるいは諸活動⁽¹³⁾」と定義する。Kerr はこうした広義のコントロール概念が, 組織システムとパーソナル・システムとの区別を可能にし, そのことによって, 組織への成員の加入, 成員資格の取得, 参加という諸問題への論及を可能にするというのである。Kerr によれば, このコントロール概念に関して重視すべき論点は, 二つあるという⁽¹⁴⁾。その一つは, 組織のコントロール・システムと業績としての集成的成果とが整合するかどうかであり, 二つに, 組織のコントロール・システムが, そのような成果があらわれるように組織成員に働きかける機能をもつのかどうかである。これらの論点は, 一般に, 個々の組織成員による組織の共通目標や方針への一体化, 組織成員の主体形成などの経営管理活動を反映する諸行動にもとづいて説明される動機づけに関する議論として特徴づけられる。動機づけ理論は, このように, 今日では計数管理の実質面にわたる議論を含むという特徴を有するが, それだけにそれらは多彩な展開を示すことになる。Kerr は, これらの諸議論を自身の考察範囲にとり込み, そこでの分析を踏まえて, そこにみられる核心的論点が動機づけの問題ではなく, 目標整合性 (goal congruence) に帰着する課題を含むことを強調する。「再帰行為やある程度の欲求不満の一扇動的行動を除けば, その他のすべての行為は, 目的的なものであり, 諸代替案の選択的裁量を反映する行為である⁽¹⁵⁾」とい

う主張は、その命題を裏づけるものである。したがって、組織成員の自発的行動を誘引すると解される動機過程は、本来的なパーソナリティー領域にあるものとみなすことができるから、この領域に関する動機づけ問題を動機づけ管理の問題から除外して考察することになる。そのことを前提して、計数管理の実質的機能の側面を問題視するなら、計数管理の有効性を規定する要因は、システム相互間の関係づけの成否に依存して認識されると解されることになるであろう。なぜなら、組織のコントロール・システムにおける分化と統合の構造に不整合が生じれば⁽¹⁶⁾、組織成員間に対立・矛盾が生じることになるからである⁽¹⁷⁾。その意味で、Flamholtz によるコントロールの定義は、「組織成員の目的と動機との間に矛盾が存在することを暗黙のうちに認めている⁽¹⁸⁾」という意味で合理的なものとなる。これについて、Kerr はつぎのようにも述べる。「人間の利己主義をなんとか克服されるべきバリアとみるのではなく、…人々が個人的目的をもち、これらの個人的目的を参加と行為 (performance) を刺激するために使用するというのを避けがたい人間生活の現実として容認する⁽¹⁹⁾」ようなコントロール・システムが効果的なものであるというのである。そのことを認めたいうで、組織のコントロール・システムが完全にオペレートするように構築されるなら、上述のような成員行動が最良の個人的利益をもたらすというような組織成員一人ひとりの認知にもとづいて共同的行為が形成されるであろう。そこでの認知構造は、Flamholtz の場合、予算システムが提供する予算測度と組織の評価—報酬との強い結びつけを提供するコントロール・システムによって形成されるということになるが、そのようなコントロール・システムは、必ずしも自己準拠的に構築されるわけではないという点に注意しなければならない。再述することになるが、コア・コントロール・システムに及ぼす組織文化の影響力が、組織構造をとおして浸透していくという道筋に関心を示す Flamholtz は、「組織は、それ自体コントロール・プロセスとみなすことができる⁽²⁰⁾」と説き、「組織構造は、コントロールの問題に應えるものとして展開される⁽²¹⁾」とみる組織論に依拠する見地から、「組織構造の選択は、組織実体をいかに環境条件に適応させるかに関する経営戦略をあらわす⁽²²⁾」と結論づける。また、「企業組織の文化は、組織成員によって共有され、順次組織成員の思想と行為に影響を及ぼす傾向にあ

る⁽²³⁾」ので、「組織文化は、事実上、組織のコントロール・システムを設計するための起点になる⁽²⁴⁾」と主張する。こうした見解には、組織構造の設計に組織文化の影響を反映させるべきであるという考えが込められている。そこには、組織文化と経営戦略とをどのように結びつけるかは一つの課題となるが、組織文化は、組織構造をとおして、コア・コントロール・システムにも影響を及ぼすと解するだけでなく、組織コントロールの展開の起動因になるという視点が示されている。別言すれば、コア・コントロール・システムは、組織文化や組織構造と矛盾しないように形成されなければならないというのがそこで強調されている事柄といえる。そこで、そのようなあり方に関連させて予算システムを把握しようとするなら、予算システムを構成する計画設定と測定というシステム要素を、組織文化とどのようにつながりをつけるかという相互の接続関係が問題になる。また、そのことにも関連していえば、予算システムが評価－報酬システムと接続していないといわれるシステムの問題は、文化や構造の次元と相互に関係する内的構造の問題ともなる。そこで、それらの諸問題を筆者なりにとらえ直すなら、組織文化、組織構造、コア・コントロール・システムの三層構成システムは、基本的には、外側から規定される構造あるいは外と内との相互規定の関係を内在する構造としてとらえることができるであろう。Flamholtzの所説は、前者に属するものである。それ故に、そこではコントロール・システムの起点的要素についての説明が注目されることになる。「組織文化は、変数である。それは、設計されるものであり、経営意思決定の成果でありうる⁽²⁵⁾」という組織文化に関する定義づけは、組織文化に順応するかたちで連鎖的に形態規定される内面構造のあり方に影響を与えることになるからである。しかし、そのことは、文化が組織に浸透するように、組織文化の伝達と補完を支える組織構造とコア・コントロール・システムをどのように構築するかという課題を提起することになる。その場合、組織構造、コア・コントロール・システムは、組織文化ととりわけその価値システムとの整合性が確保されなければ機能障害を惹き起こすものと認識されるであろう。このようにみえてくると、組織のコントロール・システムの外側から内部へという方向でシステム統合をとらえるという視点に立って、予算システムの設計問題を論じる場合に、予算システムが組織構

造と会計制度にもとづいて合理的にデザインされるべきであるというような見解を支持することはできないことになる⁽²⁶⁾。予算システムは、企業組織での文化的要求が反映されている場合にのみ、有効な手段となりうるからである。そのように、新しい予算システムを設計するということは、企業組織の文化を伝達する手段でなければならないということになる。これが、Flamholtzの基本的な考え方である。

しかしながら、予算システムそれ自体は、一つのまとまりのある構造をなすものであるから、そのような文化の要求に適應させるかたちで設計されるとしても、コントロール・システムと完全に調和するものでなければ、予算システムは意義を失うことになる。システム分化の進んだ段階での予算システムは、既述のようにコントロール・システムに相当するものでなく、その総体的システムでの構成要素にすぎないものとなる。予算システムそれ自体をコントロール機構とみなすような伝統的思考では、予算システムを矛盾のないように設計することはできないということになる。これが、Flamholtzの強調するところである。そこで、予算システムをコントロール・システムの構成要素と規定する見地から、企業組織の文化を反映するコントロール・システムと効果的な予算システムとの整合的な関係づけをもつ構造を確保するためには、どのようにシステムを設計すべきであろうか。この問題に対して、Flamholtzは、「予算測度と組織報酬とのあいだに一定の有意味で認知された結合があれば、予算システムは完全なコントロール・システムであるかのように作用することがありうる⁽²⁷⁾」と主張し、コア・コントロール・システムに含まれる内的過程として区分認識された諸側面を統合する形態形成の役割を予算システムが遂行しうることを強調する。その場合、各システム間の適合的關係は、外部からの圧力に対処するかたちで実施されるシステム設計の段階で組み込まれることになる。変数としての企業文化が上層で、とりわけトップ・マネジメント層によって形成されれば、上層で形成された組織文化にもとづいて構築されたシステム要素間の整序的關係は、ある程度の期間持続するということが示唆される。そのことは、経営組織というシステムの内部に許容範囲を超えるような対立・矛盾が当該期間に生じないということの意味するであろう。

上述のような Flamholtz の見解に対して、Kerr は、つぎのような批判を示す。「システムの整合的構造は、(最初の設計の段階で) ビルト・インされるというよりも状況の変化に合わせてたえず射程内で修正されるという事実⁽²⁸⁾」を反映するコントロール・システムを設計すべきであると。

この Kerr の見解は、経営システムの内外に対立・矛盾がたえず存在するという見方に立つものであり、経営システムを継続的に維持させるためには解決を要する問題を認識・把握し、そこでの提起を踏まえてシステム内の連関構造を保証するような理論的枠組みを構築しようという思考を基礎におくものである。このような思考のもとで、Kerr は、つぎのことを強調する。それは、Flamholtz の思考展開においても優位性を与えられなかったことであるが、自己管理 (self control) が、システム内に生じる不整合にかかわる問題解決のための形態として有用であるということである。ところで、自己管理形態を組織内に一般化できるかどうかの問題は、自己管理に基礎づけられたシステムが、システムの内的衝突・対立をどの程度効果的に調整することができるかという考察視点と関係している。その視点との関連において、Kerr は、広汎な自己管理にたよる組織は、組織の管理スタイルによって内実が異なることを認めたいうえで、傾向として効果的でないという点を評価する⁽²⁹⁾。この主張は、つぎに示す二つの意味をもつ。その一つは、自己管理は、システム内において貢献的な役割を果たすことができるということ。つぎに、システム内で自己管理が行使されるのは、一定の諸条件のもとにおいてであるということである。一定の限度を越える自己管理体制は、システム破壊を惹き起こすことになるというのが、それである。しかしながら、その場合に、システムが新たな形態での一般化を展開することは可能である。したがって、経営システムがある程度恒常的に存続するためには、その乖離が合理的に限度内に修正されなければならない。Kerr は、そのようなシステムの視点を前提において、自己管理の導入を推奨する。そして、つぎのように述べるのである。「自己管理は、成功しようという結論が無難なようである。だが、そうであっても、外部からの補強が無いとか、コントロール・システムに矛盾する要素が存在するなら、望まれる行動は、結局のところ続きそうにない⁽³⁰⁾」と。ここでは、自己管理にも一定の限界が伴うこと、つまり、経営組織の外

部にある環境が経営組織に与える影響と、経営組織の内部においては、矛盾の存在と秩序形成との交錯の構造とが自己管理とどのようにマッチするののかという問題が指摘されているのである。換言すれば、自己管理は、経営組織内外にわたる調整や管理的諸問題の解決と緊張した関係を有する体制にあるということになる。

以上にみられるように、Kerrの見解は、Flamholtzのそれとは異なっている。Flamholtzは、経営組織の外部の環境から経営組織に向けた要求を反映するコントロール・システムの構築を提唱する。そこでは、環境からコントロール・システムの中心部に至るまでの浸透作用を媒介するものとして、組織文化の役割が重視されている。これに対して、Kerrの所説では、組織のコントロール・システムの内部に存して環境と当該コントロール・システムとを媒介する組織文化が、企業の組織構造とコア・コントロール・システムに対して影響力を行使するとみるにとどめるのではなく、その局面の認識を踏まえて、経営組織への加入と成員資格（membership）とが果たす役割に注目し評価する。そのことは、組織成員の個人的目標をコントロール・システムの構造的要素ととらえるとともに、そのような目標による行為連関を可能にする効果的なコントロール・システムを構築することが可能であると解していることを示すものである。そこには、パーソナリティー・システム（認知構造と動機過程）と社会システムとの組み合わせについての認識にもとづいて、コントロール・システムを形成しようという意図があらわれているとみることができる⁽³¹⁾。

その場合に、Kerrは、パーソナリティーの認知構造の局面を第一義的な要因ととらえ、この視点から、経営システムにおいて、そのような認知を成就させるための決定的に重要なステップは、予算測度と組織報酬とのあいだの結びつけを提供するコントロール・システムの構築に向けて一歩踏み出すことにあると主張し、個別の組織成員の欲求を充足させるコントロール・システムの有意味性を示唆する行動会計論的見解を弁護するとともに、そのようなコントロール・システムの目的を内在化するような予算システムを形成することが可能であるという見解を示すことになるのである。ある意味では、予算システムはパーソナリティーの認知構造と結びつくことによって、経営

組織のコントロール・システムとしての影響力を持ち続けることができる、ということを書くものである。そうであれば、予算測度あるいは組織報酬の両面にわたる問題が認識されなければならないが、Kerrの問題関心は、組織報酬の決定要因に向けられている。すでに一言したように、組織報酬の決定要因の問題は今日では一般に、業績評価の問題との関連において、つまり測定論を背景において議論されている。Flamholtzの所説においても、業績評価は、組織報酬との関係づけのなかで、一定の役割を与えられている。再言することになるが、そこでの役割期待としての業績基準は、一定の行為範囲（市場、製品、人員、財務成果など）において企業が成就したいことをあらわす業績に対応するものであり、換言すれば、一定の範囲において認識される業績に関する分化したシステムの総体を対象とするわけであり、従来の会計システムを基礎とする業績評価の枠組みを超えるものである。それ故に、それらのシステムの全体を安定化させる作用因をもつ機構を予算管理に組み込む必要がある。Kerrは、Flamholtzのこの定義づけを評価し、その定義が目的の公式的性格と資源拘束前での目的設定をもたらすということを指摘しているのも⁽³²⁾、システムとしての総体における一定の期待の公式化に対して支持する考えを表明したものといえる。

Kerrは、そのように公式化の側面を認容することになるのであるが、他方で、企業総体の目的構造および組織報酬の決定要因とみなされた業績評価に対しては批判的となる。その点についてのKerrの所説をみてみることにしよう。Kerrは、システムの安定は、前もって設定された目的構造から導かれるものではなく、水平的・垂直的な機能を果たしている社会統合の過程によってもたらされるとみるのである。したがって、システム要素間の相互関係は制御困難な環境への適応を可能にするためにも絶えず実行されなければならない再交渉・再測定によって安定するとみることになる。そのことは、サーモスタット理論にもとづいた制御理論を超越する理論展開を要求することになるであろう。

ところで、予算管理論は、これまでも、予算測度を基準において業績を評価し、その結果を組織報酬と結びつける目的一手段的図式を示してきた。とりわけ、利益目標を経営組織の共通目標とみなして、その設定を予算管理

の前提条件において予算手続を議論してきた企業予算論は、業績志向の管理実践が予算に対して求める役割期待との関連において、業績の測定・分析・評価の有用性を論じてきた。その意味での業績の測定は、予算管理実践において、組織報酬とどのように結びついて有効効果を発揮するのか、あるいは不可欠の手続となりうるのかという議論は必ずしも十分ではないにしても、予算修正のための情報を提供するために必要な手続としてとりわけ予算統制論のなかで論じられてきた。こうした伝統的な立論に対し、Kerr は、組織報酬に関する最も共通の決定要素は、業績というよりもむしろ組織の成員資格（membership）であるという考えを明確に示す。それ故に、ここではN. Luhmann の所説をとりあげなければならないであろう。Luhmann の見解については、後段でやや詳細に検討することになるが、ここでは、Luhmann が成員資格を動機づけと関係づける議論を展開していることに注目したい。Luhmann によれば、経営組織が分化した状況のもとでは、成員資格は動機づけと関係づけられるという⁽³³⁾。そして「動機づけは、システムの成員資格と関係づけられることによって一般的に安定化される。…これによって、システムは高度の柔軟性を展開していくことができるようになる⁽³⁴⁾」のであるが、そこでの組織成員の行為は、特定の報酬に必ずしも適応するわけではないし、ときには機能障害的行動を伴うであろう。にもかかわらず、組織の成員資格は、システムに存続能力を付与するものと解されるのである。このように考えると、成員資格は、動機づけの問題であるとともに、企業の存続・維持に関係づけてとらえられるようになる。Kerr の論考において、そのことが明確に述べられているわけではない。そうであっても、組織の成員資格という問題を組織報酬と関係づけてとらえる Kerr の見解は、企業の存続と成長を保証するという実践的な要求との関連において、予算に対する役割期待について示される観念やコントロール・システムそれ自体のあり方に関する議論にある程度の方向感覚を与えるであろう。また、そのような考察は、企業文化を経営組織に浸透させるさいに提起される実践的課題の解明とパーソナリティーの認知・動機過程に対する分析とに依拠してコントロールの限界を処理していこうと企図する場合に、一種の結果へ導くことになるはずである。そのような思考作業による帰結が、Kerr による自己管理の提唱であった。だが、自

己管理論には自己管理の導入に根ざした問題が存在することは、Kerr 自身も認めているところである。にもかかわらず、Kerr が自己管理を推奨するのは、自己管理それ自体を制約する諸条件の存在を認めただけで、その形態的一般化を達成できると考えるからであり、外部からの補強があること、あるいはコントロール・システムに矛盾した要素が存在しないこと、の二つは当面の考察対象となる⁽³⁵⁾。それらの前提条件が充足されえないような状況のもとで、自己管理は成功しないということになるからである。そこで、そのような前提条件が現実に充足されるのかということが、つぎに問題となる。以下では、この問題について、精力的に論じている Luhmann の所説を手がかりにして、明らかにしていくことにする。

3. 予算管理における適応機能と統合機能

— N. Luhmann のシステム論によって —

Luhmann は、指揮・コミュニケーションの構造ならびに目的合理的プログラム化から動機づけ管理の構造を分離してとらえるという視点を明確に示し、理論展開している。上述においては、コントロール・システムにおける予算システムの位置関係、さらに、そこから認識される問題との関連において企業予算の限界を明らかにしてきた。企業予算の限界をめぐって展開された Flamholtz と Kerr の議論は、目標整合性と動機づけの構造とを結合させるかあるいは分離させるかという択一問題に帰結するものであった。Flamholtz は、環境と企業内システムとを結びつける媒介として位置づけられる企業文化が内部へ浸透していく過程で遂行する役割に注目し、企業目的の問題を動機づけと結びつける議論を展開する。これに対し、Kerr は、パーソナリティ・システムと社会システムとのシステム関係に注目し、企業の目的構造と動機づけ構造を区別認識する観点から、動機づけの問題を組織成員となる組織への加入と成員資格の確保という概念を基底に据えた次元でとらえ直し、それをより高次の一般化へと展開し、そのような枠組みで理解しようとするのである。そのことは、経営組織を多機能的にとらえるという視点を提供するだけでなく、組織目的が、たとえば Flamholtz が示すように、広範囲にゆるやかに形成されるとしても、経営組織の機能を組織目的だけから正当化することがで

きるものではないということを示唆している。多機能組織の安定化は、組織目的の変化を伴う過程である場合もあれば、現代の動機づけ理論との間に矛盾を生じさせ、それ故にしばしば機能障害を惹起することにもなると解されることがある⁽³⁶⁾。そこで、Kerr は、継起的な目標形成プロセスをプログラム化するシステムの構築視点を提示し、その一方で、仕事への動機づけを与える構造の持つ欠陥を指摘するとともに、既述のように、一定の前提条件を認めたとうえで自己管理の導入を支持する考えを示すのである。だが、そこでの議論は、動機づけの手段と自己管理との関係が成立する可能性についての見通しを示したにすぎない。そこで、以下では、その点に立ち入って検討することにした。

Luhmann は、公式組織の機能と動機づけの問題について注目すべき議論を展開している。Luhmann は、伝統的な動機づけ理論を批判して「問題設定の範囲を拡大し、公式的な規範の正しさとその貫徹ということだけを問題とするのではなく、その規範が社会システムに対してはたしている機能をも問題としようとするならば、動機づけの問題は異なった様相を呈するようになる⁽³⁷⁾」と述べる。そして、「動機づけの力は、システムの全体秩序のなかに非常に強く組み込まれているので、この力をシステムから切り離し、ただ動機づけの技術という側面でのみとらえて、それを使用することはできない。その動機づけの力がシステムの他の構造にあたえる影響も考慮しなければならないからである⁽³⁸⁾」という動機づけの役割形成の課題に加えて、「動機は共通の評価が形成され、状況の比較が行われる社会過程のなかでその力を獲得する⁽³⁹⁾」のであるにもかかわらず、「古典的な思考モデルはすでに合理的に定義された状況のもとで、個々の行為に対してくわえらえる影響から議論を開始しているし、基本的には社会秩序の存続ということを固定的な枠組みとして暗黙のうちに前提している⁽⁴⁰⁾」という問題があるため、そのような古典的思考モデルを捨てて、「計画的な動機づけをするためには、全体としての社会システムを、分化した問題構造において正当に評価できるようなより高次の一般化のレベルへと問題を移さなければならない⁽⁴¹⁾」と主張する。ここまで論じてきたことは、動機づけ問題を、規範化、役割形成、制度化の方向で議論し、展開すべきという視点を内含するものである。

また、システムに対する公式化の機能⁽⁴²⁾を重視する視座から、動機づけ問題は「システムの基本的な構造上の決定と一般的なシステム問題という視点からとらえなおして⁽⁴³⁾」その他のシステム問題とは区別し、成員役割と関係する特別な問題としてとらえることによって一般化される、とみるのである。その場合、以下に示す諸問題についての検討が必要になる。

(1) コミュニケーションの問題である。システム分化が進展し、それに伴ってシステム自体が公式化されると、原初的な社会形態に典型的にみられるように、「コミュニケーションが情報と感情の双方を担うような根源的な統一は失われてしまう。そうすると、動機づけには特殊な問題が発生してくる⁽⁴⁴⁾」ので、「一般化された義務や間接的な欲求充足の形式が導き入れられなければならないことになる⁽⁴⁵⁾」という。分化したシステムとりわけ巨大なシステムでは、調整は不可欠であるから、そのような調整を遂行するために、「成員資格という一般化された動機づけが感謝によって代わる⁽⁴⁶⁾」ことになる。組織成員のシステムへの参加と成員資格の確保に関する意思決定は、成員役割に関する認識を前提として下されるものであるから、その他の意思決定とは区別されるべきものであり、「それゆえ、そうした決定だけを別個に動機づけることができる⁽⁴⁷⁾」のである。そうであるから、コミュニケーションは、動機づけを担う必要がなくなり、情報の伝達手段としての役割のみが期待されることになるというわけである。

しかしながら、このような「動機づけの一般化もしくは「資本化」とでもいいうる現象は、社会システムの内部に重大な変化をもたらす⁽⁴⁸⁾」ことになる。以下では、この問題について考察する。

(2) 動機づけが、システムの成員資格と関係づけられるようになると、一般に動機づけは安定化するというのが、Luhmann の見解である。そうであれば、管理の中核に位置づけられる指揮およびコミュニケーションなどは、動機づけの課題から解放されることになるであろう。

Luhmann によれば、「成員資格によって動機づけが一般化されている公式化されたシステムの意味とは、まず、システムの指揮を動機づけの課題から解放し、それによって、システムが環境との間に形成している即時的な作用連関を維持していくさいの適応能力を高めることにあるということを認識す

る必要がある⁽⁴⁹⁾」という。また、「上司の公式的な権威は、内容的に無規定的になると同時に面倒な動機づけを不要とする。このことから導きだされるもっとも重要な帰結は、おそらく非ヒエラルヒー的な派生的権威をつくりだすことが可能になるということである⁽⁵⁰⁾」という。そのような権威の拡大は、組織階層間の秩序形成に集中させてきた伝統的組織観からの解放を迫るものであり、その意味でコミュニケーションが容容することになる。「派生的権威の基礎づけは部下の決定の条件プログラム化という形態をとる⁽⁵¹⁾」ので、情報に権威を与えることができるようになる。Luhmann が説く権威は「任意に投下することのできる、いわば動機づけ資本とでもいったものになる⁽⁵²⁾」ので、条件プログラム化としての計画技法は、コミュニケーション過程の課題から分離された動機づけの一般化を前提としている。以上にみるように、システムの成員資格による動機づけの一般化は、動機づけ構造を管理の指揮機能およびコミュニケーション過程から分離するのである。

(3) Luhmann は、「組織の目的が、同時に成員の行為を動機づけなければならないような組織は現に消滅しつつある⁽⁵³⁾」と述べるとともに、「目的が動機づけの問題を配慮せずに選択されるならば、目的をその合理化機能に必要なだけはっきりと定式化することができるようになる⁽⁵⁴⁾」と主張する。つまり、動機づけを兼担しない目的をもつ組織は、環境の変化に対しても迅速に組織目的の修正を可能にし、組織の内的補強と外的適応力を強めることができるというわけである。それ故に、動機づけ構造と組織目的の分離は、組織の存続に一定の役割を果たすことができるのである。

(4) 動機づけが一般化されれば、仕事への動機づけが残された課題となる。「組織の公式的な目的構造や権威構造が一般化され、それが参加の決定を動機づけることによって別個に保護されるようになると、動機づけの第二の問題、すなわち日常の仕事ができるかぎりうまく行うように動機づけするという問題が、独自の意義をもつようになる⁽⁵⁵⁾」からである。つまり、動機づけの一般化は、仕事への動機づけを問題化することになるのである。Luhmann は、仕事への動機づけを、派生的・現実的問題としてとらえることによって、そうした努力は「社会的に構造化されていない日々の実際的行動の領域⁽⁵⁶⁾」に対してなされるべきであり、別言すれば、それは、組織を公式化することに

よって不可避免的にもたらされる二次的問題であるので、「動機づけを一般化するためには、仕事に対する動機づけをある程度まで不問にしておき、その動機が必要などころでは特別な問題として個々人に押しつけられるようにしておかなければならない⁽⁵⁷⁾」と説く。このように、公式組織においては、「成員の動機づけは目的とは別個に、そしてまた目的とはほとんど無関係につくりだすことができるし、まさにこのことによって、目的を機能的・特殊的にシステムの適応問題にあわせて変更することができるようになるのである⁽⁵⁸⁾。」

以上のように、Luhmann は、公式組織における動機づけ問題を、成員資格による動機づけの一般化のレベルと派生的な特別問題とに区別し、この二つのタイプの行為システム間の緊張関係を研究対象とする。その一方で、システム目的およびコミュニケーションの課題と動機づけの課題とを分離する。そのことは、意思決定のプログラム化、ならびにそうしたプログラム化によって可能となる情報に対する権威づけと動機づけ能力の付与をもたらし動機づけの公式化と、非公式な派生的問題との分化を意味するものと解しうる。これによって、情報は、公式化されたシステムでの、非ヒエラルヒー的な派生的権威と密接に関連することになる。こうした派生的権威は、下位者の意思決定を条件付きのプログラムとする形態をとるので、上位者は「一定の情報に自らの権威をあたえることができる⁽⁵⁹⁾」ようになり、「成員間もしくは成員と成員以外の人との間の、きわめて複雑なコミュニケーションによる協同形態をプログラム化することができる⁽⁶⁰⁾」ことになるのである。このようにして、動機づけは、指揮の統一性、コミュニケーション過程、目標形成過程と並立し、一般に保証されるのである。そうすることがもたらす影響は、以下のようになるであろう。動機づけの一般化によって、その上で動機づけを向上させようとする努力は、二次的・派生的な問題として考察することを可能にするであろう。そのことによって、管理過程、情報システム、目的構造などからなる経営管理システムに対する機能的な考察方法に独自の意義を与えることになる、といえる。そこで、内部分化の進んだ公式組織において、指揮機能、コミュニケーション機能、目的機能は、動機づけの問題から切り離された自立的形態のもとで、合理化機能や柔軟な環境適応を遂行することができることになると解されなければならないであろう。Luhmann によれば、

「社会システムはある一定の限界内で——この限界は本質的には動機づけの構造に依存しており、組織ごとに異なるものであるが——相対的に恒常的な部分構造を展開し、それによって内的な柔軟性と外的な適応力を強化することができる⁽⁶¹⁾」からである。

このようにみえてくると、Kerrの問題関心は、組織における目標整合性の問題と動機づけの問題とを分離すること、組織報酬に関する共通の決定要因を組織への加入と成員資格としてとらえること、そのような組織報酬と予算測度との間に強力な相互関係を形成するコントロール・システムを構築すること、そして、動機づけの一般化と組織成員の自己管理との組み合わせを基礎におく組織コントロール・システムを構築することにあったということがわかる。上述においては、Kerrの見解の諸側面を裏づける議論をLuhmannの所説を手がかりにして展開してきた。そのことによって、Kerrの構想が組織のコントロール・システム、とりわけ予算管理システムを把握するための理論的要件を提供していると解することができるのである。そこでこの構想は、組織のコントロール・システムの形成に向けた展開に可能性を与えるものであり、いまそれらの可能領域をあげれば、つぎのようになるであろう。

まず、第一に、戦略情報システムの展開をあげることができる。Kerrが強調する自己管理やLuhmannがいう派生的権威は、組織成員による決定の条件プログラム化の形態を前提とするものである。それ故に、戦略情報システムは、非ヒエラルヒー的な権限関係におけるコミュニケーションの情報処理能力を高めることが期待されるであろう。そこで、戦略情報システムの展開は、後述するように、システム適応の視点からだけでなくシステム統合の視点からも追求されるべきであろう。

第二に、目的・目標の形成機能の問題がある。目的・目標の設定過程には、これまでのように、システム統合の視点から論究されるべき問題もあるが、組織の外的な関係として前面に押し出すかたちとなる適応の視点から、解明されなければならない問題がある。それは、組織にとっては環境であるとともに外的な存在である非成員との関係を秩序づけるためにその役割を期待される目的・目標の形成に関する問題の解明にとどめるのではなく、組織内における各主体による行為システムと組織との関係を秩序づける合理的で安定

した期待としての目的・目標の形成を課題とする組織による環境適応のあり方を問うことになるであろう。環境適応のために組織が採用する目的は、より適正な目的を志向する選択行為によってまたは環境の変化に対応するかたちで、その都度、改正・変更されることがある。その場合、目的は、組織の作用因となるものであっても、Kerr が説くように、組織成員の行為を一理的に動機づけるものではない。それ故に、経営管理が期待する管理会計の目的は、手段的行為を導き出すことにあるとともに、そのような手段的行為の多様性に応じて選択される解決可能領域を組織することにあるということになるであろう。そのことは、管理会計が目的実現を志向する個別の手段体系をもつことを意味するとともに、特定目的との関連で行為システムを正当化することができるということの意味するであろう。換言すれば、管理会計における目的を一義的にとらえることがきわめて困難であると同時に、「目的から一義的な行為を導き出すことは決してできないのである⁽⁶²⁾。」そうであれば、経営組織において共通目的の設定にこぎつけたとしても、その目的につながる複数の下位目的の存在、ならびに両目的間の関係が目的一手段の体系として構築されなければならないことになる。今日まで、管理会計が管理会計体系論として論じられ、管理会計の枠組みの設定が試みられたのも故なきことではなかったといえる⁽⁶³⁾。にもかかわらず、管理会計体系論は、経営管理過程論に依拠した体系化に重点をおいて議論してきたのであり⁽⁶⁴⁾、目的追求という技術的な行為と、目的表現という目的を環境に伝達するさいの表現法との区別ないし両者間の矛盾を明らかにしてこなかった。それは、目的合理的行為と伝達行為の分化・融合という問題であり、一般的ないかたをすれば、コントロールの限界と調整に関する問題にほかならない。目的定立は、組織の行為を合理化することができても、組織による環境への適応作用を保証するためには、公式的な表現手段を必要としている⁽⁶⁵⁾。その場合、目的が環境との照応において修正されることが可能であれば、組織は安定化すると認識されるであろう。しかしながら、現実には事態はもっと複雑であるといわなければならない。目的定立、つまり期待の公式化の条件をつくりあげることが可能であっても、実際には、目的をとおさない適応作用とか公式化できない作用が存在するからである。また、伝達手段における表現能力にも限界があ

る。このような公式化の限界とそれを補う行動様式は、Luhmannによれば、個別のシステムの自己表現の問題と関係している。つまり、経営組織における各様の行動目的は、組織化されても、「システムの自己表現はすべての成員が通常行っている個人的表現の軌道にそって流れてゆくことになり、それ以上の動機づけは不要になる⁽⁶⁶⁾」という見解は、そこにみられる問題性を明らかにしている。組織成員という加入・資格が保証されれば、「そのような傾向についての期待は、すべての成員による——ときには公式的な期待を変容させ、またときにはそれを歪曲するような——非公式的な制度化を必要とする⁽⁶⁷⁾。」つまり、公式組織と非公式組織との制度的相互関係が経営組織における無視しえない現象となるのである。それは、管理会計の不可視の側面であったし、上層で組織活動に適用可能なものとして選択される規範化モデルが結合的総体の視点から変容をこうむる過程をとらえる視角とも関連する⁽⁶⁸⁾。組織の理念・指針や組織成員のパーソナリティなどを表現することを通じて行われる調整は、公式的活動と非公式的活動との相互依存関係の形態であるとともに、基本的には、コントロールの限界を示すことになるであろう。上述のように、経営行動が目的から一義的に導きだされるわけではないので、経営管理によって期待される管理会計の役割として、経営組織における基本的目的との照応関係にある特定の目的を引き受けるとしても、こうした経営組織の目的に応じて意識的に提供される手段的な「アウトプット機能」は、経営管理にたいする管理会計の貢献機能と観念される⁽⁶⁹⁾。この場合、経営組織における共通目的に各種の行動目的を統合することへの貢献を管理会計が受けもつということに注目するなら、管理会計の基本課題が公式的な行動を規範化することであるとする見解には注意を要するであろう。つまり、それは、経営管理活動における調整に対する管理会計技法として予算の貢献機能の基本性を強調したものと評価されるべき側面をもつが、目的への統合にいたる過程を規範化するという意識性を重視する側面もあるといえるからである。そこには、個別の管理者の主體的な行動目的を経営組織の共通目的のもとに統合することを通じて、経営組織総体における協働関係の存続を可能にするように公式組織を確保するという基本課題の強調がみられる。しかしながら、KerrやLuhmannなどの議論は、公式的期待の限界と非公式面の制度化との

相互作用の関係を基礎におくものであり、この点において前者とは異なるといえる。

Flamholtz と Kerr は、ともに予算システムとしてのコントロール機能の限界を認識し、そこから、Flamholtz の場合には、予算と業績評価－報酬との有意味な関係をもつ仕組みをつくることによって、予算管理にコントロール・システムとして高度の機能性を付与することを企図するに至るのである。そこでの関係枠は、人事考課、外的報酬を含む個人レベルにおける業績評価システムのパターンに帰結する問題性を含むので、その意味でも、その議論は、伝統的な予算管理論の路線上に立つものといえる。だが、そこでは、会計システムを予算システムの全体に貫徹する技術的基礎とみるのではなく、会計システムに過程的な要素的役割のみを与えることにおいて、伝統的企業予算論に対する修正が試みられている。Kerr は、同様に、予算と組織報酬との結びつけに関心を示しているが、予算を業績評価－外的報酬と関連づけるのではなく、組織への帰属に対する成員欲求を充足させるという報酬システムの導入を提唱する点において Flamholtz の見解とは異なっている。だがこうした、いわば内的報酬の導入⁽⁷⁰⁾は、経営能率の低下という機能障害を惹き起す可能性が指摘される⁽⁷¹⁾。そのことを考慮すれば、システムを構成する要素間の適合関係は、コンティンジェントに認識・把握されることが要求されるかもしれない。予算管理と会計的測定システムの適合関係や業績と報酬の因果関係などのコンティンジェントな整合性をもつシステム統合を選好して内的一般化を展開する行動期待は増大することになるであろう。

さらに、Kerr は、外的環境問題や制御困難な内的状況に対応できるような柔軟な構造として形成されるコントロール・システムに基礎づけられた自己管理の構造を提案している。

以上の諸議論によって明らかにされた予算管理の各パターンは、経営管理の実践において有効性をもつのかどうか十分に明らかにされていないので、予算管理論として根付いたものとはいえないであろう。しかしながら、Luhmann の所説に依拠していえば、組織成員の組織への参加と成員資格に対する欲求を充足せしめる公式組織を形成することによって動機づけの一般化が保証されれば、動機づけ管理は、仕事に対する動機づけを基本課

題とすることになる⁽⁷²⁾。そのことのもつ一つの意義は、組織における目的構造と仕事への動機づけ構造とを分けることによって、組織の目的志向的な適応能力を高めることが可能になるということにある⁽⁷³⁾。その意味では、上述の目的の定義や自己管理の構造は、この視点から再検討する必要があると思われる。そこで、これまでの議論を予算管理論の視点からとらえなおして、当面する理論的課題を示せば、適応機能と統合機能を予算管理の基本的枠組みと認識し、企業予算の機能展開の論理を解明することにあるといわなければならない。動機づけ管理は、この枠組みと動機づけ機能との緊張関係を認めて、その基礎のうえでとらえるということになる。しかし、この思考枠での予算管理論の展開は、結局のところ合理主義モデルへとつながることになるであろう。それは、R.J. Boland Jr. = L.R. Pondy が指摘するように、不確実性システムへの構造的適応の問題が中心になり、社会的現実の創造および日常的に行われる管理の実践に意味づけすることがなござりにされてしまうという問題をもつからである⁽⁷⁴⁾。とりわけ、Flamholtz と Luhmann の所説においては、組織と環境との相互作用関係の認識が面的であり、とくに組織が環境を創造するという視角が欠落しているので注意を要する。この問題を受けとめていえば⁽⁷⁵⁾、ここで重要なことは、質的、解釈的枠組みを取り込むことである。Boland = Pondy は、この方法が、適応の非合理的局面や生存の重要性を認識させるので、予算や会計の研究に有効である、と主張している。また、この点を踏まえて、合理的システム論 (rational system theory) と自然的システム論 (natural system theory) との純結合 (a genuine union) の方法を提唱する⁽⁷⁶⁾。これは、合理的、量的、分析的モデルと自然的、質的、解釈的モデルとの緊張関係を重視するアプローチである。さらにこのアプローチは企業組織の経済活動の合理的側面と現実的側面とを同時にとらえることを可能にするであろう⁽⁷⁷⁾。しかし、こう述べただけでは、それは単なる二重性論にすぎないと解されるかもしれない。制度的認識が不透明だからである。制度は、両側面を媒介する影響力をもつ慣性的メカニズムととらえることにしたい⁽⁷⁸⁾。そこで、制度は、一般に慣性的であるが故に、上述の両側面の展開を条件づける重要な形態として無視できないものとなる。管理論におけるクローズド・システム・モデルからオープン・システム・モ

デルへの重点移動は、ある意味では、こうした制度的メカニズムの変化と結びついたものといえるかもしれない。このような移行過程を Flamholtz, Kerr および Luhmann のように条件適応的なアプローチで解明できる範囲は限られるであろう。なぜなら、このアプローチは、会計や組織の問題を論じる場合に、たとえば、技術合理性の側面か形態的側面のいずれかを選択して考察するからである。これに対して、上で示したアプローチは、組織における二つの側面の相互作用関係を制度的メカニズムと有機的な関連をもたせるものであり、予算管理だけでなく、管理会計のよりダイナミックな展開を総体的にとらえることを可能にするであろう⁽⁷⁹⁾。

4. おわりに

以上において、Flamholtz と Kerr との間に交わされた議論を Luhmann および Boland = Pondy の所説によって整序化する作業を行ってきた。各論者の問題関心には、異なる部分もあるが、本稿は、管理会計論、とりわけ予算管理論の歴史的・論理的な研究方法の把握をめざす立場から、各論考を予算管理論にひきつけて議論してきた。ここで一応の結論を出すとすれば、それは、制度－技術システム論ということになる。このアプローチは、合理的システムならびに自然的・社会的過程の結合体系としての技術・組織過程と制度体系との相互作用関係をとらえる視点を提供する。このアプローチの利点は、とりわけ一定の技術と知識とからなる体系と環境とを関係づけることにある。残された論点は、他の機会に記すことにしたい。

注

- (1) このようなとらえ方は、今日では、一般的であると考えられる。津曲直躬『管理会計論』国元書店、1977年を参照。
- (2) W. Bruns and J. Waterhouse, "Budgetary Control and Organization Structure," *Journal of Accounting Research*, 1975, p. 180.
- (3) *Ibid.*, p. 180.
- (4) *Ibid.*, p. 180.
- (5) しかしながら、そのことは、予算管理における政治的プロセスの側面を強調する W. Bruns = J. Waterhouse の当該論文の全体に対していえる。

- (6) これについては, C. Perrow. "The Analysis of Goals in Complex Organizations," *American Sociological Review*, Vol. 26, 1961, p. 865を参照。
- (7) R.H. Anderson, "Budgeting : Fine for a Planning but Not for Control," *Cost & Management*, September-October, 1984, p. 20.
- (8) E.G. Flamholtz, "Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context : Theoretical and Empirical Perspectives," *Accounting, Organizations and Society*, 1983, p. 154.
- (9) *Ibid.*, p. 156.
- (10) *Ibid.*, p. 156.
- (11) *Ibid.*, p. 160.
- (12) これについては, 典型的な著書をあげておかなければならない。R.N. Anthony, *The Management Control Functions*, Harvard Business School Press, 1988.
- (13) Flamholtz, *op. cit.*, p. 154.
- (14) S. Kerr, "Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context : Comments by the Discussant" *Accounting, Organizations and Society*, 1983, p. 172.
- (15) *Ibid.*, p. 172.
- (16) システム分化の一側面について N. Luhmann は「システムが下位システムへと内部分化していく過程は全体システムがその環境問題を, 内部に先送りしていく過程でもある」と述べて, システム分化を環境と関係づける。
N. Luhmann, *Funktionen und Folgen formaler Organisation*, Dunker & Humblot, 1964, S. 79. 沢谷 豊, 関口光春, 長谷川幸一訳『公式組織の機能とその派生的問題・上巻』1992年, 109頁。
- (17) この点については N. Luhmann の所説が参考になる。N. Luhmann は「システム分化と公式的な一般化とは, たがいに条件づけあう過程なのである」と述べている。
N. Luhmann, *a.a.O.* S. 82. 邦訳書, 114頁。
- (18) S. Kerr, *op. cit.*, p. 172.
- (19) *Ibid.*, p. 172.
- (20) E.G. Flamholtz, *op. cit.*, p. 158.
- (21) *Ibid.*, p. 158.
- (22) *Ibid.*, p. 158.
- (23) *Ibid.*, p. 158.
- (24) *Ibid.*, p. 158.
- (25) *Ibid.*, p. 159.
- (26) たとえば, B.H. Sord & A. Welsch は実態調査を行って, その結果, 公式管理組織と会計制度を予算管理の立脚基盤と考える所説を明らかにしている。B.H. Sord & A. Welsch, *Business Budgeting : A Survey of Management Planning and Control Practice*, 1958.

- (27) E.G. Flamholtz, *op. cit.*, p. 159.
- (28) S. Kerr, *op. cit.*, p. 173.
- (29) *Ibid.*, p. 173.
- (30) *Ibid.*, p. 173.
- (31) これについては、つぎを参照。T. Parsons, *The Social Systems*, The Free Press, 1951. 佐藤 勉訳『社会体系論』青木書店, 1974年。
- (32) S. Kerr, *op. cit.*, p. 172.
- (33) N. Luhmann, *a.a.O.*, S 93-94. 邦訳書, 130頁。
- (34) *Ebenda*, S. 94. 邦訳書, 131頁。
- (35) S. Kerr, *op. cit.*, p. 173.
- (36) つまり、外的報酬にこだわる動機づけ論とは対立する点が多いといえる。ここでとくに注目すべきは、組織成員の認知問題と目標整合性が効果的なコントロール・システム形成の条件となるとみていることである。S. Kerr. *op. cit.*, p. 172.
- (37) N. Luhmann *a.a.O.*, S. 89. 邦訳書, 124頁。
- (38) *Ebenda*, S. 89. 邦訳書, 125頁
- (39) *Ebenda*, S. 89. 邦訳書, 125頁。
- (40) *Ebenda*, S. 90. 邦訳書, 125頁。
- (41) *Ebenda*, S. 90. 邦訳書, 125頁。
- (42) 公式化の機能は、N. Luhmann によってつぎのように定義されている。「社会システムの一部分に対して——つまりまさに公式的な期待に対して——, これら三つの方向(規範化, 役割形成ならびに制度化…筆者加筆)のすべてにわたる最大限の一般化を同時に可能とすることにある」と。*Ebenda*, S. 59. 邦訳書, 78頁。
- (43) *Ebenda*, S. 90. 邦訳書, 126頁。
- (44) *Ebenda*, S. 91. 邦訳書, 127頁。
- (45) *Ebenda*, S. 91. 邦訳書, 127頁。
- (46) *Ebenda*, S. 93. 邦訳書, 129頁。
- (47) *Ebenda*, S. 93. 邦訳書, 130頁。
- (48) *Ebenda*, S. 95. 邦訳書, 132頁。
- (49) *Ebenda*, S. 97. 邦訳書, 134頁。
- (50) *Ebenda*, S. 97. 邦訳書, 135頁。
- (51) *Ebenda*, S. 98. 邦訳書, 136頁。
- (52) *Ebenda*, S. 99-100. 邦訳書, 137頁。
- (53) *Ebenda*, S. 100. 邦訳書, 138頁。
- (54) *Ebenda*, S. 102. 邦訳書, 139頁。
- (55) *Ebenda*, S. 104. 邦訳書, 142頁。
- (56) *Ebenda*, S. 108. 邦訳書, 146頁。
- (57) *Ebenda*, S. 108. 邦訳書, 146頁
- (58) *Ebenda*, S. 109. 邦訳書, 153頁。

このようなシステム理論的アプローチの典型的なものとしてアメリカでは, J.D. Thompson の理論にみることができる。しかしながら, こうしたアプローチに対する批判もある。詳細は, つぎを参照。稲村 毅『経営管理論史の根本問題』ミネルヴァ書房, 1985年。これは, とくに第5章を参照。R.J. Boland, Jr and L.R. Pondy, "Accounting in Organizations: A Union of Natural and Rational Perspectives," *Accounting, Organization and Society*, Vol.8, No. 2/3. pp.223-237. この論考は, J.D. Thompson のコンティンジェンシー理論に対する批判からスタートしている。A.M. Preston, "Budgeting, Creativity and Culture" in D. Ashton, T. Hopper and R. W. Scapens (eds.) *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, 1991, pp. 145-168. この論考は予算管理との関連で合理主義者モデルを批判し, 組織における創造性の促進を重視する視点から, 目標一致や調和よりもむしろインフォーマル・プロセスのほうを評価している。

(59) Ebenda, S.99. 邦訳書, 137頁。

(60) Ebenda, S.99. 邦訳書, 137頁。

(61) Ebenda, S.103. 邦訳書, 141 頁。

(62) Ebenda, S.109. 邦訳書, 153頁。

(63) 管理会計体系論に関する代表的業績を二つあげなければならない。津曲直躬『管理会計論』国元書房, 1977年。辻 厚生「管理会計論」黒沢 清総編集『体系・近代会計学Ⅳ』第7章。

管理会計体系論の展開起点に関する両者の見解には, 違いがある。

(64) それ故に, 管理会計体系論は, 1980年代に提起された, いわゆる「理論と実務の垂離」に対して有効な解決方法を提供できなかったといえるであろう。

(65) N. Luhmann が説く環境には, 組織成員(たとえば労働者や従業員など)および非成員(たとえば, 株主, 納入業者, 顧客, 競合者など), その他が含まれる。N. Luhmann. *a.a.O.*, S.135. 邦訳書, 187頁。

(66) Ebenda, S.122. 邦訳書, 167頁。なお, N. Luhmann の所説は行政機構を中心に論じたものであるが, 営利企業の組織現象にも適合する理論といえる。ここでの主張も, 同様に解釈する必要がある。

(67) ここでの主張は, 上層で形成された文化モデルの変容過程をとらえる視点を提供している。Ebenda, S.122. 邦訳書, 167頁。なお, 組織における文化モデルの変容過程について論じた業績として, つぎの論文をあげておかなければならない。

Историческая наука и историческая антропология, (Вопросы философии), 1988, № 1, с. 56-70

Марк Блок и (Апология истории), изд. II, М., 1986, с. 182-231

(Новая историческая наука) во Франции: достижения и трудности (критические заметки медиевиста), (История и историки), М., 1981, с. 99-127

Что такое исторический факт?, С. О. Шмидт(ред.), (Источниковедение: теоретические и методические проблемы), М., 1969, с. 59-88

Общий закон и конкретная закономерность в истории, (Вопросы истории), 1965, № 8, с.14-30

粟生沢猛夫・吉田俊則訳『歴史学の革新』平凡社、1990年。当論文集、邦訳および編訳者あとがきを参照。当論文集の内容に深く踏み込むことはしなかったが、原論文および邦訳書から当面の議論にあたって非常に大きな示唆を受けたことを記しておきたい。ここでは、とくに、つぎの論文を参照。

Историческая наука и историческая антропология, (Вопросы философии), 1988, № 1988, No. 1, с. 68-69. 邦訳書, 32-34頁。

- (68) この問題は、予算管理に即してとらえたときにより鮮明になるであろう。この点については、A.M. Preston の論文で詳細に述べられている。とくに、A.M. Preston が、予算管理の成行きは、ある程度までは人間のもつ意味と予算管理の環境としての文化によって決定される、という側面のほかに、予算と会計は、一般に、事象に対して意味を形成するだけでなく、組織の文化にインパクトを与えるという側面を強調し、組織と環境との相互作用関係を評価している。当面の議論にとって意義ある所説といえる。A.M. Preston, *op. cit.*, p. 152. p. 157. p. 159.

なお、徳安 彰「自己組織性と文化」『組織科学』Vol. 22, No. 3では、N. Luhmann の理論にもとづいて、システムの変革（自己組織化）と企業文化との関係が精緻に分析されていて、示唆されるところが大きい。

- (69) この点については、津曲直躬、前掲書を参照。
- (70) これについては、F. Herzberg, *Work and Nature of Man*, Thomas Y. Crowell Company, 1966. 北野利信訳『仕事と人間性』東洋経済新報社、1968年を参照。
- (71) この点については、L.W. Porter & E.E. Lawler III, *Managerial Attitudes and Performance*, Irwin-Dorsey, 1968. を参照。当著書では、業績と報酬との間の強い関係づけが動機づけ効果をもつことを明らかにしているが、その場合の報酬に関しては、内的報酬を重視するのではなく、外的報酬を含めた報酬からの満足度について論じている。
- (72) これについては、つぎを参照。N. Luhmann, *a.a.O.* S. 89-108. 邦訳書, 124-146頁。
- (73) この点については、つぎを参照。*Ebenda*, S. 89-108. 邦訳書, 124-146頁。
- (74) 同様のことは、A.M. Preston の論考でも指摘されている。つぎの論文を参照。

R.J. Boland, Jr. and L.R. Pondy, *op. cit.*, pp. 223-234. A.M. Preston, *op. cit.*, pp. 145-168.

- (75) 問題関心によるアプローチを重視するという視点については、幾多の研究をあげうるが、とりわけアナール学派は、一般に、この立場をとっている。当面の議論において、示唆を受けた論考をあげれば、つぎを参照。竹岡敬温『『アナール』学派と社会史』同文館、1990年。

- (76) R.J. Boland, Jr. and L.R. Pondy, *op. cit.*, pp. 223-234.
- (77) *Ibid.*, p. 224. p. 233. なお、伊藤 博教授は、これとは視角を異にするが、精緻な文献考証にもとづいて、理論と実務との緊張関係を重視するという視点を強調するとともに、示唆に富むモデルを提供している。伊藤 博『管理会計の世紀』同文館、1992年を参照。

(78) 制度の方法論的位置づけについては、つぎを参照。

浅羽二郎『財務会計論』森山書店、1984年。浅羽二郎『管理会計論の基調』文眞堂、1991年。伊藤 博、前掲書。青木昌彦『経済システムの進化と多元性』東洋経済新報社、1995年。A. Loft, “The History of Management Accounting : Relevance Found” in P. Ashton, T. Hopper and R. W. Scapens (eds.) *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, pp. 17-38. 以上の文献から大きな示唆をうけたことを記しておきたい。

(79) この点についての詳論は、後日を期したい。なお、本稿は、拙著『組織の管理会計』高文堂出版社の増補部分としてまとめたものである。同書は、近々に増補改訂を加えて上梓することになっているが、本稿は、同書の続編にあたる。